



## Coletânea da Jurisprudência

### ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

10 de dezembro de 2020\*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º, n.º 1, alínea m) — Isenção de “determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física” — Efeito direto — Conceito de “organismos sem fins lucrativos”»

No processo C-488/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 21 de junho de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de julho de 2018, no processo

#### **Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen**

contra

#### **Golfclub Schloss Igling eV,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: M. Vilaras, presidente de secção, N. Piçarra (relator), D. Šváby, S. Rodin e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: M. Krausenböck, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 23 de setembro de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Golfclub Schloss Igling eV, por J. Hoffmann e M. Mühlbauer, consultores fiscais,
  - em representação do Governo alemão, inicialmente por T. Henze e S. Eisenberg, e em seguida por J. Möller e S. Eisenberg, na qualidade de agentes,
  - em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman e M. de Ree, na qualidade de agentes,
  - em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e R. Pethke, na qualidade de agentes,
- ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de novembro de 2019,

\* Língua do processo: alemão.

profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Administração Tributária de Kaufbeuren, Delegação de Füssen, Alemanha) (a seguir «Administração Tributária») à Golfclub Schloss Igling eV (a seguir «Golfclub») a respeito da recusa da referida Administração de isentar do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) determinadas prestações de serviços estreitamente ligadas à prática de golfe, fornecidas pela Golfclub aos praticantes deste desporto.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

- 3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA «as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».
- 4 O título IX desta diretiva, relativo às isenções, contém um capítulo 2, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», no qual figuram os artigos 132.º a 134.º da referida diretiva.
- 5 O artigo 132.º, n.º 1, alíneas m) e n), desta mesma diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

- m) Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física;
  - n) Determinadas prestações de serviços culturais, e bem assim entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público ou por outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado-Membro em causa».
- 6 O artigo 133.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA prevê:

«Os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas [...] m) e n) [...] do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições:

- a) Os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

[...]»

7 O artigo 134.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas [...] m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

[...]»

### *Direito alemão*

#### *UStG*

8 Por força do § 1, n.º 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e outras prestações de serviços que um empresário efetue na Alemanha a título oneroso no âmbito da sua atividade empresarial.

9 Nos termos do § 4 da UStG:

«Entre as operações abrangidas pelo § 1, n.º 1, ponto 1, estão isentas as seguintes operações:

22. a) Conferências, cursos e outros acontecimentos de carácter científico ou educativo, organizados por pessoas coletivas de direito público, escolas superiores de administração e de economia, universidades populares ou organismos que prossigam objetivos de utilidade pública ou que prossigam os fins de uma organização profissional, desde que a maior parte das receitas sejam utilizadas para cobrir as despesas;

b) Outros acontecimentos culturais e desportivos organizados pelos operadores referidos na alínea a), quando a remuneração consista em taxas de participação.»

#### *AO*

10 O § 52 do Abgabenordnung (Código Tributário), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «AO»), sob a epígrafe «Objetivos de interesse público», dispõe:

«(1) Uma sociedade prossegue objetivos de interesse público quando a sua atividade se destinar à promoção, sem fins lucrativos, da coletividade, nos domínios material, espiritual ou moral. [...]

(2) Em conformidade com as condições do n.º 1, *supra*, são reconhecidas como promoção da coletividade as situações seguintes:

[...]

21. A promoção do desporto [...]

[...]»

11 O § 55 do AO, sob a epígrafe «Atividade sem fins lucrativos», prevê, no seu n.º 1:

«Considera-se que a promoção ou o apoio são altruístas se não prosseguirem, a título principal, fins comerciais ou outros fins económicos próprios, e se estiverem preenchidos os seguintes requisitos:

[...]

2. Os membros não podem reaver mais do que as suas partes no capital realizado e o valor de mercado das suas entradas em espécie, em caso de saída do organismo ou de dissolução deste.

[...]

4. Em caso de dissolução voluntária ou não do organismo ou em caso de extinção do seu objeto social, o património do organismo que exceda as partes de capital realizadas dos membros e o valor de mercado das entradas em espécie dos membros só pode ser utilizado para efeitos de benefícios fiscais (princípio da afetação estatutária do património). Este requisito considera-se igualmente preenchido se o património se destinar a ser cedido a outro organismo com benefícios fiscais ou a uma pessoa coletiva de direito público para efeitos de benefícios fiscais.

[...]»

12 Nos termos do § 58 do AO, sob a epígrafe «Atividades isentas»:

«O benefício fiscal não é excluído nos casos em que [...]

[...]

8. Um organismo realiza atos sociais de importância secundária em comparação com as suas atividades que gozam de benefícios fiscais,

9. Uma associação desportiva promove atividades desportivas remuneradas além das atividades desportivas não remuneradas.

[...]»

13 O § 59 da AO, sob a epígrafe «Condições de concessão dos benefícios fiscais», prevê:

«O benefício fiscal é concedido se os estatutos, o ato de constituição ou outro ato constitutivo (estatutos na aceção das presentes disposições) que descrevam o objetivo prosseguido pelo organismo indicarem que esse objetivo preenche os requisitos dos §§ 52 a 55 e que é prosseguido exclusivamente e diretamente; a atividade de gestão efetiva deve estar em conformidade com essas disposições estatutárias.»

14 Nos termos do § 61, n.º 1, do AO, sob a epígrafe «Afetação de património segundo os estatutos»:

«A obrigação de afetação estatutária do património é suficiente para efeitos fiscais (§ 55, n.º 1, ponto 4) se o objetivo para o qual o património se destina a ser utilizado, em caso de dissolução voluntária do organismo ou em caso de extinção do objeto social deste, for definido nos estatutos de modo suficientemente preciso para que seja possível determinar, com base nos estatutos, se a utilização prevista confere benefícios fiscais.»

## Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 15 A Golfclub é uma associação de direito privado que tem por objeto a manutenção e a promoção do golfe. Para o efeito, explora um campo de golfe e respetivas instalações, que arrenda à Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Os fundos da Golfclub só podem ser utilizados para fins conformes com os seus estatutos, prevendo estes que os bens da associação são, em caso de dissolução voluntária ou compulsiva, transferidos para uma pessoa ou para uma instituição designada pela assembleia-geral.
- 16 Em 25 de janeiro de 2011, a Golfclub adquiriu a totalidade das participações da Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH, pelo montante de 380 000 euros. Para financiar esta operação, a Golfclub contraiu junto dos seus membros empréstimos à taxa de juro anual de 4 % e reembolsáveis à razão de 5 % ao ano.
- 17 Ao longo do mesmo ano, a Golfclub auferiu rendimentos no montante total de 78 615,02 euros, provenientes das seguintes atividades:
- i) utilização do campo de golfe;
  - ii) aluguer de bolas de golfe;
  - iii) aluguer de *caddies*;
  - iv) venda de tacos de golfe;
  - v) organização e realização de torneios de golfe e eventos pelos quais a Golfclub recebeu direitos de inscrição.
- 18 A Administração Tributária recusou isentar de IVA estas atividades. Considera que, por força do § 4, n.º 22, da UStG, apenas os direitos de inscrição nos eventos de golfe estão isentos na condição de o requerente ser um organismo com fins de utilidade pública, na aceção dos §§ 51 e seguintes do AO. Em seu entender, não é esse o caso da Golfclub, cujo ato constitutivo não contém regras suficientemente precisas no que respeita à afetação estatutária do seu património em caso de dissolução. A aquisição da Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH demonstra que a Golfclub não prossegue exclusivamente um fim não lucrativo.
- 19 Por conseguinte, a Administração Tributária emitiu um aviso de liquidação do IVA, sujeitando a este imposto todas as referidas atividades.
- 20 Este aviso de liquidação foi anulado pelo Finanzgericht München (Tribunal Tributário de Munique, Alemanha). Esse órgão jurisdicional considerou que a Golfclub é um organismo sem fins lucrativos, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA, e que esta disposição tem efeito direto, que obriga os Estados-Membros a isentarem todas as atividades estreitamente relacionadas com a prática do desporto exercidas por esse organismo.
- 21 A Administração Tributária interpôs recurso de «Revision» dessa sentença para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha). Este último considera que a resolução do litígio depende, por um lado, da questão de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA tem um efeito direto que permita, conseqüentemente, a organismos sem fins lucrativos invocá-lo diretamente perante os órgãos jurisdicionais nacionais na falta de transposição para o direito nacional ou em caso de transposição incorreta desta e, por outro, da definição do conceito de «organismos sem fins lucrativos», na aceção desta disposição.

- 22 As dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio quanto à questão de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA tem efeito direto decorrem do Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, n.ºs 23 e 24), no qual o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), cuja redação é análoga à do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA, é desprovido de tal efeito.
- 23 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente sobre a questão de saber se o conceito de «organismo sem fins lucrativos», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA, deve ser considerado um conceito autónomo do direito da União e, em caso afirmativo, se esse conceito deve ser interpretado no sentido de que abrange apenas organismos cujos estatutos prevejam que, em caso de transmissão para outro organismo, por ocasião da sua dissolução, este último deve igualmente prosseguir um fim não lucrativo.
- 24 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva [IVA], segundo o qual [os Estados-Membros isentam “determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física”[.] tem efeito direto, de modo que, na falta de transposição, organismos sem fins lucrativos podem invocar diretamente esta disposição?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, um “organismo sem fins lucrativos”, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva [IVA] é:
- um conceito que deve ser interpretado de forma autónoma no âmbito do direito da União, ou
  - os Estados-Membros têm a faculdade de fazer depender a existência de um organismo deste tipo de requisitos como os previstos no § 52 conjugado com o § 55 do [AO] (ou nos §§ 51 e segs. do [AO] no seu conjunto)?
- 3) Se se tratar de um conceito que deve ser interpretado de forma autónoma no âmbito do direito da União, deve um organismo sem fins lucrativos, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva [IVA], dispor de regras para o caso da sua dissolução, que prevejam a transmissão do património existente para outro organismo sem fins lucrativos para a promoção da prática do desporto e da educação física?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### ***Quanto à primeira questão***

- 25 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que tem efeito direto, de modo que, embora a legislação de um Estado-Membro que transpõe esta disposição isente de IVA apenas um número limitado de prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, a referida disposição pode ser diretamente invocada nos órgãos jurisdicionais nacionais por um organismo sem fins lucrativos, a fim de obter a isenção de



outras prestações estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física, fornecidas por esse organismo a pessoas que pratiquem estas atividades e que não estão isentas ao abrigo da referida legislação.

- 26 Segundo jurisprudência constante, sempre que as disposições de uma diretiva sejam, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, os particulares podem invocá-las nos órgãos jurisdicionais nacionais contra um Estado-Membro, quando esse Estado-Membro não tenha transposto a diretiva para o direito nacional dentro do prazo fixado ou quando essa transposição tenha sido incorreta (Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, n.º 13 e jurisprudência referida).
- 27 Uma disposição de direito da União é incondicional quando enuncia uma obrigação que não está sujeita a nenhuma condição nem depende, quanto ao seu cumprimento e aos seus efeitos, da adoção de um ato das instituições da União Europeia ou dos Estados-Membros (v. Acórdão de 16 de julho de 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 49 e jurisprudência referida).
- 28 Uma disposição é suficientemente precisa quando a obrigação nela prevista é enunciada em termos inequívocos (Acórdão de 1 de julho de 2010, *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, n.º 45 e jurisprudência referida).
- 29 No caso em apreço, resulta da própria redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA que os Estados-Membros isentam, enquanto atividades de interesse geral, «determinadas prestações de serviços», desde que, por um lado, estejam «estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física» e, por outro, sejam fornecidas às «pessoas que pratiquem desporto ou educação física» por «organismos sem fins lucrativos» (v., neste sentido, Acórdão de 16 de outubro de 2008, *Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, n.ºs 21 e 22).
- 30 A expressão «determinadas prestações» indica que esta disposição não impõe aos Estados-Membros a obrigação de isentarem de um modo geral todas as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física.
- 31 Por conseguinte, uma vez que a referida disposição não enuncia uma lista exaustiva de prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física que os Estados-Membros devem isentar, nem uma obrigação de estes isentarem todas as prestações de serviços que apresentem tal característica, deve ser interpretada no sentido de que confere aos Estados-Membros, como salientou, em substância, o advogado-geral nos n.ºs 35 e 38 das suas conclusões, uma certa margem de apreciação para esse efeito.
- 32 O Governo neerlandês considera que o termo «determinadas» que figura no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA implica que a isenção prevista nesta disposição só se aplica às prestações de serviços que satisfaçam as duas condições decorrentes desta disposição, recordadas no n.º 29 do presente acórdão, bem como a condição referida no artigo 134.º, alínea a), desta diretiva, segundo a qual tais prestações de serviços devem ser indispensáveis à realização das operações isentas.
- 33 No entanto, como salientou o advogado-geral no n.º 42 das suas conclusões, tal interpretação não resulta da redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA, que visa claramente «determinadas» prestações de serviços, e não «as» ou «todas» as prestações de serviços que preencham as duas condições fixadas nesta disposição. O facto de o artigo 134.º, alínea a), desta diretiva, mencionado pelo Governo neerlandês, excluir do benefício da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física, «quando não forem indispensáveis à realização das operações isentas», é irrelevante para efeitos desta interpretação. Com efeito, a primeira disposição não suprime, mas limita unicamente, a margem de apreciação que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da mesma

diretiva confere aos Estados-Membros para determinar as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física, efetuadas por um organismo sem fins lucrativos, que devem ser isentas de IVA ao abrigo desta última disposição.

- 34 Uma interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA no sentido de que, não obstante o termo «determinadas» utilizado para descrever as prestações constitutivas da operação a isentar, os Estados-Membros são obrigados a isentar «todas» as prestações estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física é suscetível de alargar o alcance material da referida isenção para além deste termo, em violação da jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual os termos empregados para descrever as isenções do artigo 132.º, n.º 1, desta diretiva devem ser interpretados estritamente (v., por analogia, Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, n.º 17 e jurisprudência referida).
- 35 Esta interpretação literal do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA impõe-se tanto mais que, das 17 operações cuja isenção está prevista nas alíneas a) a q) do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva IVA, só as descritas nas alíneas m) e n) do referido número visam apenas algumas das prestações a que se referem, dado que o termo «determinadas» não existe nas outras alíneas deste número. Por conseguinte, sob pena de desrespeitar a própria redação das outras alíneas, este termo não pode ser interpretado no sentido de que remete simplesmente para as condições de aplicação da isenção que decorrem da redação do artigo 132.º, n.º 1, alíneas m) e n), desta diretiva.
- 36 Ora, no Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), foi precisamente o emprego do termo «certas» na redação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), da Sexta Diretiva — que corresponde ao artigo 132.º, n.º 1, alínea n), da Diretiva IVA — que levou o Tribunal de Justiça a considerar que esta disposição deixa aos Estados-Membros uma margem de apreciação na determinação das prestações de serviços culturais isentas, e daí deduzir que esta disposição não preenche as condições para poder ser diretamente invocada perante os órgãos jurisdicionais nacionais (v., neste sentido, Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, n.ºs 14, 16, 23 e 24).
- 37 Tendo em conta a semelhança das redações respetivas das alíneas m) e n) do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva IVA, esses mesmos motivos devem ser atendidos para efeitos de interpretação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), desta diretiva.
- 38 Uma interpretação coerente destas duas disposições é ainda mais justificada quando as prestações ligadas à prática do desporto ou de educação física e as prestações de serviços culturais, abrangidas pelas isenções previstas, respetivamente, nas alíneas m) e n) do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva IVA, constituem ambas atividades de interesse geral de entretenimento e de lazer, o que as distingue das atividades de interesse geral visadas pelas quinze outras isenções previstas no artigo 132.º, n.º 1, desta diretiva.
- 39 Tal interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA é igualmente consentânea com os trabalhos preparatórios desta disposição. Com efeito, na proposta inicial relativa à Sexta Diretiva, a Comissão Europeia tinha sugerido isentar de IVA, em termos gerais, as operações diretamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física por amadores. Todavia, o legislador da União, ao introduzir a expressão «certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática de desporto ou de educação física» no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva, ao qual corresponde o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA, conferiu aos Estados-Membros uma margem de apreciação para precisar o conteúdo material da referida isenção.
- 40 Por outro lado, nenhuma outra conclusão pode ser retirada dos Acórdãos de 16 de outubro de 2008, *Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), de 21 de fevereiro de 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), e de 19 de dezembro de 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).



- 41 Com efeito, por um lado, esses acórdãos não têm por objeto a questão de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA tem efeito direto. Por outro lado, embora, nos referidos acórdãos, o Tribunal de Justiça tenha estabelecido limites à margem de apreciação dos Estados-Membros para determinar, nomeadamente, a qualidade dos beneficiários e o modo de fornecimento das prestações de serviços isentas nos termos desta disposição, não lhe foi, todavia, submetida a questão relativa à margem de apreciação de que dispõem os Estados-Membros para determinar as prestações suscetíveis de serem isentas por força desta disposição. Daqui resulta que esses acórdãos não podem ser invocados em apoio da argumentação segundo a qual a disposição em causa tem efeito direto.
- 42 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não tem efeito direto, de modo que, embora a legislação de um Estado-Membro que transpõe esta disposição isente de IVA apenas um número limitado de prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física, a referida disposição não pode ser diretamente invocada nos órgãos jurisdicionais nacionais por um organismo sem fins lucrativos, a fim de obter a isenção de outras prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física, fornecidas por esse organismo a pessoas que pratiquem estas atividades, e que não estão isentas ao abrigo dessa legislação.

#### *Quanto à segunda e terceira questões*

- 43 Com a segunda e terceira questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «organismo sem fins lucrativos», na aceção desta disposição, constitui um conceito autónomo de direito da União, que exige que, em caso de dissolução desse organismo, este não possa distribuir aos seus membros os lucros que tenha realizado e que ultrapassem as participações por eles realizadas, bem como o valor das entradas em espécie efetuadas por estes últimos.
- 44 O órgão jurisdicional de reenvio submete estas questões no caso de o Tribunal de Justiça considerar que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA tem efeito direto. No entanto, mesmo que esta disposição seja desprovida de tal efeito, importa recordar que, no âmbito do procedimento de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete a este dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Para o efeito, o Tribunal pode extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional, designadamente da fundamentação da decisão de reenvio, as normas e os princípios do direito da União que carecem de interpretação, tendo em conta o objeto do litígio no processo principal (v., designadamente, Acórdão de 27 de março de 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, n.ºs 25 e 26).
- 45 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o órgão jurisdicional de reenvio não tem de apreciar apenas se a Golfclub pode invocar diretamente o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA perante o juiz nacional a fim de obter a isenção de IVA para prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física que a UStG não isenta. Deve também determinar se, no que respeita às prestações de serviços que consistem na organização de eventos de golfe sujeitos a taxas de inscrição, os quais são abrangidos pela isenção prevista no § 4, n.º 22, alínea b), da UStG, a Golfclub constitui um organismo sem fins lucrativos, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA e pode, como tal, beneficiar de uma isenção desta natureza.
- 46 Em conformidade com a jurisprudência segundo a qual as isenções previstas no artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva IVA constituem conceitos autónomos do direito da União, que têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., designadamente,

Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:951, n.º 17), há que considerar que o conceito de «organismos sem fim lucrativo» empregue no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva constitui um conceito autónomo de direito da União.

- 47 O órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça, em especial, sobre a questão de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA sujeita a qualificação de organismo sem fins lucrativos, na aceção desta disposição, à condição segundo a qual, em caso de dissolução, tal organismo deve transmitir o seu património para outro organismo sem fins lucrativos de promoção do desporto ou da educação física.
- 48 O Tribunal de Justiça declarou, no que respeita ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva, ao qual corresponde o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA, que a qualificação de um organismo como «sem fins lucrativos», na aceção desta primeira disposição, deve ser efetuada à luz da finalidade por ele prosseguida, a saber, que o organismo em causa não deve ter como objetivo gerar lucros a favor dos seus membros, contrariamente à finalidade de uma empresa comercial. Uma vez que as instâncias nacionais competentes constataram que um organismo satisfaz esta exigência tendo em conta o seu objeto estatutário, o facto de esse organismo realizar ulteriormente benefícios, ainda que tente obtê-los ou os gere de forma sistemática, não é suscetível de pôr em causa a qualificação inicial desse organismo, enquanto esses lucros não forem distribuídos aos seus membros (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, n.ºs 26 a 28).
- 49 Do mesmo modo, o artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva IVA prevê que os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), desta diretiva a organismos que não sejam de direito público da condição de que estes «não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas». A condição prevista na alínea a) do artigo 133.º, primeiro parágrafo, corresponde aos elementos constitutivos do conceito de «organismo sem fim lucrativo», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, da alínea m), da referida diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, n.º 33).
- 50 A inexistência de fins lucrativos destes organismos pressupõe que estes últimos devam, ao longo da sua existência, incluindo no momento da sua dissolução, não gerar lucros a favor dos seus membros. Se assim não fosse, tal organismo poderia, com efeito, contornar esta exigência distribuindo aos seus membros, após a sua dissolução, os lucros que gerou pelo conjunto das suas atividades, tendo simultaneamente usufruído de benefícios, designadamente fiscais, relativos a essa qualificação de «organismo sem fins lucrativos».
- 51 Daqui resulta que apenas pode ser qualificado de «organismo sem fins lucrativos», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA, o organismo cujo património seja afetado de forma contínua à realização do seu objeto social e não possa ser transferido para os seus membros após a dissolução desse organismo, na medida em que este património ultrapasse as participações realizadas por tais membros e o valor venal das entradas em espécie por efetuadas por estes últimos.
- 52 Por conseguinte, há que responder à segunda e terceira questões que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «organismo sem fins lucrativos», na aceção desta disposição, constitui um conceito autónomo de direito da União, que exige que, em caso de dissolução desse organismo, o mesmo não possa distribuir aos seus membros os lucros que realizou e que ultrapassem as participações realizadas por estes, bem como o valor venal das entradas em espécie efetuadas por estes últimos.

## Quanto às despesas

53 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

- 1) **O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não tem efeito direto, de modo que, embora a legislação de um Estado-Membro que transpõe esta disposição isente de IVA apenas um número limitado de prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física, a referida disposição não pode ser diretamente invocada nos órgãos jurisdicionais nacionais por um organismo sem fins lucrativos, a fim de obter a isenção de outras prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto ou de educação física, fornecidas por esse organismo a pessoas que pratiquem tais atividades, e que não estão isentas ao abrigo dessa legislação.**
- 2) **O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «organismo sem fins lucrativos», na aceção desta disposição, constitui um conceito autónomo de direito da União, que exige que, em caso de dissolução desse organismo, o mesmo não possa distribuir aos seus membros os lucros que realizou e que ultrapassem as participações realizadas por estes, bem como o valor venal das entradas em espécie efetuadas por estes últimos.**

Assinaturas